

A számviteltörténet kutatási sajátosságai

Borbély Katalin

NYME KTK

egyetemi docens

borbely.katalin@nyme.ktk.hu

ABSZTRAKT A Nyugat-magyarországi Egyetem Közgazdaságtudományi Karán 2012-ben indult el az akkreditált számvitel mesterképzés, aminek keretében a hallgatóknak lehetősége nyílik számviteltörténetet is tanulni. A cikk bemutatja a tantárgyhoz kapcsolódó legfontosabb célokat, elsajátítandó kutatási módszereket és a számviteli rendszereket befolyásoló legfontosabb tényezőket, majd tíz hallgató kilenc rövid tanulmánya áttekintést ad a számviteltörténet egyes korszakairól és a Nyugat-magyarországi Egyetem Közgazdaságtudományi Karán folyó hallgatói kutatómunkáról.

KULCSSZAVAK: számviteloktatás, számviteltörténet, kutatómódszertan

ABSTRACT The Master degree of Accounting began at the University of West Hungary, Faculty of Economics in 2012. There is opportunity for the students to study the accounting history. The article shows its objectives, methods and the most important factors influencing of accounting furthermore nine short studies of ten students on different periods of the accounting history.

KEYWORDS: accountancy, accounting history, research methodology

JEL M41, N01

Bevezetés

A Nyugat-magyarországi Egyetem Közgazdaságtudományi Karán 2012-ben indult el az akkreditált számvitel mesterképzés. A tanterv egyik kidolgozójaként, a képzés oktatójaként lehetőségem nyílt a Számviteltörténet tárgy meghirdetésére és oktatására.

Oktatási tevékenységemben több olyan célt is megfogalmaztam, ami – meggyőződésem szerint – a leendő számviteli szakemberek számára rendkívül fontos. Szeretném megismertetni a hallgatókkal a kutatás, mint alkotó tevékenység örömet, ami egyidejűleg ismereteiket is bővíti, eddigi tanulmányaikba integrálja azokat és lehetővé teszi új, önálló következtetések levonását. Rendkívül fontos a kutatás során a szakszerűség, magának a tevékenységnek a gyakorlása és fejlesztése. Nem utolsó sorban a számviteltörténet a jelenlegi vagy leendő szakma iránti érdeklődést, attitűdöt is erősíti és rávilágít annak a társadalmi-gazdasági intézményrendszerbe való beágyazottságára.

A számvitel történetének kutatása során alkalmazott módszerek

A gazdaság globalizációja, a számvitel harmonizációja a számviteli szakma gyakorlati vonatkozásain túl sok olyan kérdést is felvet, amelynek ismerete és megválaszolása

magasabb szintre emeli a szakmai tudást. Kiemelkedik ezek közül az, hogy milyen követelményeket állítanak a felhasználók a beszámolókkal szemben, ezek közül mi tekinthető a legfontosabbnak; milyen tényezők és hogyan befolyásolják a követelmények teljesítését és az azt alakító szabályozórendszereket; feloldható-e a nemzeti szabályozások különbözőségének problémája a sokszínűség fennmaradása mellett vagy annak ellenére. Ezeket a kérdéseket csak akkor lehet megválaszolni, ha a hallgató megismerkedik a számvitelt befolyásoló társadalmi-gazdasági, történelmi és kulturális tényezőkkel, a számviteli harmonizáció folyamatával és ennek problematikus pontjaival.

A hallgatók már a mesterképzés első félévében tanulnak kutatómódszertant. A tárgy bevezető szakaszában tehát speciális, elsősorban számviteltörténet kutatásokban előforduló szakirodalomra kell támaszkodni. A Számviteltörténet tantárgy oktatási céljai összhangban állnak a fenti elvárásokkal. Az oktatás a szakterülethez illeszkedő kutatási módszerek bemutatásával kezdődik, a hallgatók önálló kutatómunkájával és ennek prezentálásával folytatódik, majd az önálló vagy közös munka eredményének tanári és hallgatói értékelésével zárul.

Érdemes röviden összefoglalni a munka – hallgatók által megfogalmazott – pozitív hozadékát, mint az idegen nyelvű szakirodalom használatát, az idegen nyelvű források keresését, a megbízható források kiszűrését, a kutatás időigényének megtapasztalását, a kutatás során az arányérzék erősödését, a folyamatok azonos logikával történő követését és végül, de nem utolsó sorban az alkotó munka örömet.

Számviteltörténeti területen a történeti kutatásokra jellemző megközelítést célszerű alkalmazni (Barbu, 2006, p. 67). Barbu a történeti kutatások folyamatának vizsgálati aspektusait mutatja be. Ezek a következők: a kutatásfilozófiai irányok (konstruktivizmus, pozitívizmus), kutatási megközelítések (induktív, abduktív, deduktív), kutatási típusok (narratív, szóbeli és interpretált írott források használata), kutatási módszerek (kvantitatív, tartalomelemző, esetileg alkalmazott, feltételezéseken alapuló eljárások), kutatási időhorizontok (egy adott időpontra vagy hosszabb távra vonatkozó) és végül az adatgyűjtések lehetséges módjai (archív dokumentumok, másodlagos források használat, megfigyelések, interjúk és kérdőívek alkalmazása).

Szintén a számviteltörténeti kutatásokhoz kapcsolódik Miranti (1993) *Patterns of Analysis in Accounting History* című cikke, amely bemutatja a különböző iskolákat a számviteltörténet kutatásában. Az első irányzat az információszolgáltatás szempontjából közelíti meg a kérdést, ahol az információszolgáltatást az erőforrások optimális allokálása, illetve a befektetések maximális megtérülése indukálja. A második irányzat a pénzügyi piacok szabályozására koncentrál. Képviselői szerint a krízisek által kikényszerített változások azonban sok esetben egyéni vagy kisebb csoportok, esetleg nagyobb szervezetek érdekeihez igazodnak, eltávolodva a társadalmi-gazdasági folyamatoktól. A harmadik iskola képviselői abból a szempontból vizsgálják a számviteli szabályozó rendszer változását, hogy a számvitelt is a tágabb értelemben vett kultúra részének tekintik.

A különböző irányzatok ismerete rendkívül hasznos a hallgatók számára, hiszen az önálló munka során a döntő vizsgálati szempont meghatározza a továbbiakban alkalmazott módszereket. Mindhárom irányzat hangsúlyos (lehet) a tantárgy oktatása során.

Azokat a kérdéseket, amelyek a mai számviteli szabályozások sajátosságait mutatják be, a számviteltörténettel foglalkozók elsősorban neopozitivisták megközelítés alapján vizsgálják (Barbu et al., 2010), miután a szabályozó rendszerek nem szakíthatók ki az őket körülvevő társadalmi-gazdasági intézményrendszerből. A fent felsorolt nézőpontok alkalmazása, olykor keverése lehetőséget ad a bevezetőben említett kérdéskör vizsgálatára, annak komplexitásában.

A tantárgy teljesítése során döntő fontosságúak a szekunder kutatások, azok előnyeivel és hátrányaival. A gyors információhoz jutás több szempontból is nehézséget okozhat, mert a tömegesen fellelt adatokból a megbízható, hiteles forrásokat kell kiválogatni. Általában nem derül fény azokra, amelyek kimaradtak a keresésből. Sok esetben a meglett információk ellentmondásosak lehetnek és alapos kutatás-módszertani és szakmai ismeretek szükségesek feldolgozásukhoz, elfogadásukkal vagy elvetésükkel. Mindvégig alapvető követelménynek kell tekinteni az objektivitást.

A szekunder kutatási módszerek közül kiemelkedően fontos a rendelkezésre álló magyar és idegen nyelvű szakirodalom feldolgozása. Ezt a feladatot a hallgatók számára megnehezítette, hogy a számviteli szakma elméletének és gyakorlatának a szakma harmonizációjának elindulása óta elfogadott közös nemzetközi nyelve az angol. A témában elérhető szakirodalmak jelentős és a téma szempontjából releváns része ezen a nyelven áll rendelkezésre, amely bizonyos pontokon megkönnyíti, másutt azonban megnehezíti a téma iránt érdeklődők munkáját. Megkönnyíti, mivel nyelvismeret birtokában széleskörű információforráshoz juthat a kutató. Megnehezíti, mivel az angolszász számvitel és a szakemberek alapvetően más logika mentén fogalmazzák meg a szakmai problémákat, és ebből következően sok esetben más megoldásokat is találnak rá (Evans, Nobes, 1996). A szakirodalom olvasásához tehát többnyire angol nyelven megszerezhető szakmai ismeret szükséges, mert e nélkül a választott téma nem dolgozható fel megfelelően.

A fenti probléma jelen van a számviteli szakirodalomban is. Az egyes nemzeti szabályozó rendszerek szaknyelvként választhatják az adott állam statisztikai vagy társadalmi-gazdasági szempontból domináns nyelvét, az adott ország hivatalos nyelvét vagy egy idegen nyelvet is (Parker, 2001). Hogy ez nemcsak elméleti problémafelvetés, azt a szakirodalomban több helyen is tapasztalható. Evans és Nobes (1996) azt vizsgálta, hogy az EKG 4. irányelvének³⁰ angol és német nyelvű fordításában milyen különbségek vannak az egyik meghatározó alapelvet illetően. További vizsgálódásaik során a két ország számviteli rendszerébe való adaptálásának különbségeit is feltárják,

30 Az Európai Gazdasági Közösség Tanácsának 78/660/EKG számú, 4. irányelve meghatározott jogi formájú gazdasági társaságok éves beszámolójáról

miközben az alapvetően eltérő számviteli rendszerek „filozófiáját” sem hagyják figyelmen kívül.

Erre a problémára mutat rá Sucher, Seal és Zelenka (1996), akik Csehszlovákia első számviteli törvényének három különböző intézmény, illetve szerző általi fordítását vették kritikai vizsgálat alá.

A számviteli rendszerek legfontosabb befolyásoló tényezői

Az oktatás keretében legfontosabb befolyásoló tényezők bemutatása az elsősorban Roberts, Weetman és Gordon (1998) „Nemzetközi Pénzügyi Számvitel (Összehasonlító megközelítés)” című munkája alapján összeállított táblázat tartalmazza.

A számviteli szabályozó rendszereket befolyásoló tényezőket két rétegre bonthatók, az intézményrendszerre és a kulturális környezetre.

A politikai és gazdasági rendszereket a mű liberális-demokratikus, illetve egalitárius-autoritárius rendszerekre osztja. Az első csoportra ugyan jellemző lehet az állami tulajdon (pl. Franciaország) és ennek kontrollja, de ez nem azonos a teljes körű állami ellenőrzéssel. A második csoportot ugyanakkor túlnyomórészt állami tulajdon és teljes körű, erőteljes állami kontroll jellemzi. A szerzők ez utóbbira példának hozzák többek között a Szovjetuniót és a kelet-európai országokat a rendszerváltozás előtt. A liberális-demokratikus társadalmi, politikai berendezkedéshez a kapitalista gazdaságot, az egalitárius-autoritáriushoz a tervgazdaságokat társítják (Roberts, Weetman, Gordon, 1998, p. 10).

A liberális-demokratikus rendszerekben alapvetően két számviteli szabályozás létezik (amelyet a későbbi klasszifikációnál részletesen bemutatok majd). A minimális szabályozást gyakorló (hands-off) és a jóval szigorúbb szabályokat előíró, erősebb ellenőrzést gyakorló (hands-on) rendszerek. A második (azaz egalitárius-autoritárius) csoportot – alapvetően a politikai berendezkedéséből adódóan – természetesen a második típus, azaz a rugalmatlanabb, merevebb rendszerek jellemzik.

A két rendszerben a gazdálkodók magatartása alapvetően eltérő. Az első csoportban a döntéshozók általában együtt tudnak működni a kormánnyal, sikerük fokmérője a megszerzett profit, és (hacsak nem ütközik adózási szempontokkal) nem igyekeznek tevékenységük (elszámolt) eredményét mindenáron igazolni a kormányzat felé. Ugyanakkor az adózási szempontok ebben az országcsoportban is eltéríthetik a vállalkozói magatartást a realizált eredmény kimutatásától.

A tervgazdálkodás alapján működő gazdaságokban az állami tulajdon mellett kiépített érdekeltségi rendszer nem tette a vállalatirányítást közvetlenül profitorientálttá, annál jobban hangsúlyozza az eredményesség önigazolását, ugyanis ezekben a gazdaságokban a számvitel a népgazdasági terv teljesítésének és tervezésnek az alapja (Bailey, 1988).

A piacgazdaságon belül több olyan tényező is létezik, ami alapvetően befolyásolja a számvitel szabályozását. Ilyenek az üzleti szervezetek, a vállalkozások mérete

(komplexitása), a gazdaság szerkezete, az infláció mértéke (ami előtérbe helyezheti a vagyoneértékelés kérdését).

A következő vizsgálati szempont a liberális-demokratikus államok jogrendszere. Ebből a szempontból létezik az ún. római-német (kodifikált) jog és az ún. precedens-jog. Míg az első az elfogadható magatartást írja le, addig a második a nemkívánatos viselkedést tiltja.

A különböző jogrendszerekhez kapcsolódó számviteli szabályozó rendszerek alapvetően eltérnek egymástól. A római jogot alkalmazó országok komplett gazdálkodási szabályozással rendelkeznek, törvény(ek) formájában, amiben mintaadó, részletező módszerek találhatók, sőt esetenként iparág-specifikus szabályok is. A beszámolók közül szigorúbban szabályozott az egyedi éves beszámoló, mint a konszolidált. Ez a tény összefüggésben van a következő csoportosítási ismervvel is. A számviteli információk felhasználói elsősorban az állam és a hitelezők.

A precedensjoggal rendelkező államokban a számviteli szabályozás kiindulópontja a „true and fair view”. A magyar számvitelben ennek a kifejezésnek a megbízható és valós kép felel meg. A számvitel harmonizációja folyamán ez a követelmény egyre nagyobb szerepet játszik, egyrészt, mert a harmonizáció a precedensjogot alkalmazó országok szabályozásának irányába indult el, másrészt a globalizáció következtében a piaci szereplők egységes – a nemzeti törvénykezéstől független – információkat tükröző beszámolót igényelnek. Ebben a térségben a számviteli szabályok nem törvény, hanem standardok formájában állnak a gazdálkodók rendelkezésére. A számviteli standard egy számviteli jelenség elszámolására, nyilvántartására, vagyon- és eredménybefolyásoló hatásának bemutatására adott megoldási módszerek, eljárások összessége. Sokszor ugyanabban a témában egyszerre több megoldási lehetőség is létezik. A standardok elsősorban a tulajdonosok érdekeit védik, az általuk adott információk mennyiségét és minőségét pedig a piaci igények befolyásolják. Az információkat leginkább a befektetőknek szánják. Ilyen körülmények között sokáig nem létezett ebben a szabályozásban egységes beszámoló.

Az intézményrendszer következő meghatározó eleme az adórendszer. Ennek a befolyásoló tényezőnek az alapvető kérdése úgy fogalmazódik meg, hogy van-e kapcsolat a beszámoló és a gazdálkodók által fizetendő társasági adó között. A liberális-demokratikus államokban az igen és a nem is jó válasz lehet, de azonnal kijelenthető az is, hogy lényegesen eltér a gazdálkodók magatartása a megbízható és valós kép tekintetében, attól függően, hogy igennel vagy nemmel válaszolja meg valaki a kérdést. Ha adózási szempontok nem befolyásolják a vállalkozást a számviteli eredmény kimutatásakor, könnyen belátható, hogy nem érdekelt abban, hogy annak mértékét adózási szempontoknak vesse alá. Ellenkező esetben azonban (amikor a számviteli eredmény a fizetendő társasági adó kiindulópontja) a vállalkozások az eredmény minimalizálására törekednek. Elméletileg felmerülhet természetesen a számviteli szabályok elsődlegessége is a társasági adóval szemben.

Ezt a kapcsolatot a beszámolókra vonatkozó kétszintű szabályozás feloldhatja. Azaz az egyedi beszámolók kapcsolatban állnak a társasági adókötelezettséggel, de

a konszolidált beszámolók nem. Ez a feloldás csak azokban a gazdaságokban igaz, ahol a gazdaság szerkezeti felépítése miatt a konszolidált (összevont) éves beszámoló szerepe nagy. Ott, ahol a vállalkozások méretét tekintve túlsúlyban vannak a mikro-, kis- és középvállalkozások, jelentős tulajdonosi viszonyok nélkül, nincs olyan nagy jelentősége a kétszintű szabályozásnak a megbízható és valós kép szempontjából.

A következő tényező az intézményrendszer eleme, bár elsősorban a piaci szereplők erőviszonyai és általánosan elfogadott viselkedése mutatkozik meg abban, hogy hogyan finanszírozzák a vállalkozásokat egy adott gazdaságban.

Alapvetően két különböző finanszírozási forma különböztethető meg. Az egyik esetben a saját tőkéé, a másokban az idegen forrásoké az elsődleges szerep. Ezt a tevékenységet erősen befolyásolják a kulturális háttértől függő személyes döntések arról, hogy a közvetlen, vagy a közvetett finanszírozási motivációk dominálnak-e, azaz, hogy az emberek pénzüket vállalkozásba fektetik, vagy a bankban tartják. Befolyásolják azok a történelmi, gazdaságtörténeti folyamatok, amelyek egy gazdaságban a fenti személyes döntésekkel összhangban a bankoknak vagy a tőzsdének tulajdonítanak nagyobb szerepet a finanszírozásban. Könnyen belátható, hogy azokban a gazdaságokban, ahol a hitelezők kapnak nagyobb szerepet, ott ennek megfelelően óvatosabb gazdálkodói magatartás alakul ki, mint a nagyobb kockázatvállalásra hajlandó befektetőknél. A fentiekből következően a bankok szerepe, tevékenysége más és más a két területen.

Az intézményrendszer kiemelkedő jelentőségű eleme maga a számviteli szakma. Szerepe elsősorban az adott ország törvénykezési szisztémájától függ. Azokban az országokban, ahol a számvitelt törvényekkel, rendeletekkel szabályozzák, a törvényhozás és az államigazgatás szerepének súlya vitathatatlanul meghaladja a szakmai szervezetekét, még akkor is, ha azoknak törvényelőkészítő szerepük van. A standard-alapú szabályozás esetén a független szakmai szervezetek szerepe sokkal fontosabb. Ugyanakkor az is igaz, hogy a kevésbé uniformizált szabályozás megnehezíti az egységes beszámolórendszer létrehozását és működtetését.

Az 1. táblázat a bemutatott tényezők sajátos összegzése. Nem egyszerűen a felsorolt intézményrendszeri tényezőket mutatja be és csoportosítja, hanem elsődleges szerepet tulajdonít a számviteli információ orientáltságának, vagyis a környezeti tényezőket abból a szempontból súlyozza, hogy a beszámoló legfontosabb címzettje milyen típusú számviteli magatartást preferál, eredményminimalizálót vagy a realizált eredményt kimutatót (Borbély, 2012, p. 78, 80)

Ilyen módon a kialakult számviteli magatartásokat is jellemezni tudja számviteli alapelvekkel. Rámutat arra, hogy a ha a számviteli eredmény szoros kapcsolatban áll a társasági adó meghatározásával, akkor a kontinentális típusú rendszerek az angolszász típusúaknál jobban preferálják az óvatosság elvét és az ennek háttérben meghúzódó „legkisebb és legnagyobb érték” elvét (Borbély, 2007, p. 56), aminek alapján az eszközöket igyekeznek a minimálisra, míg a forrásokat a maximálisra értékelni azért, hogy minimalizálják az eredményt, mint a társasági adó alapját vagy annak kiinduló pontját.

1. táblázat: Az európai szabályozó rendszerek két, alapvetően eltérő csoportjának legfontosabb szakmai jellemzői

Számviteli jellemzők az I. csoportban (kontinentális, hands-on)	Társadalmi-gazdasági tényezők		Számviteli jellemzők a II. csoportban (angolszász, hands-off)
Előírásalapú szabályozás (törvényekkel)	jogrendszer		elvalapú szabályozás (standardokkal)
	Kodifikált (zárt rendszer, alapja a törvénykezés, ill. a végrehajtó hatalom)	Precedens (nyitott rendszer, alapja a bírói ítélezés)	
rugalmasság, megfelelés az állam elvárásainak	ellenőrzés		rugalmasság, megfelelés a döntéshozók elvárásainak
	végrehajtó hatalom, hatóságok (makroökonómiai jelleg)	szakmai szervezetek (könyvvizsgálók) (mikroökonómiai jelleg)	
hitelező, ill. államo-orientált cél: biztosítani a hitelezőt a visszafizetésről eszköz: az óvatosság elvének hangsúlyozása	a vállalkozásfinanszírozás intézményi formája, információorientáltság		befektetőorientált cél: biztosítani a befektetőt az elvárt megtérülésről eszköz: az összemérés elvének hangsúlyozása
	bank	tőzsde	
eredményminimalizációs kényszer, „rejtett tartalék” képzése (összhangban az óvatosság elvével)	kapcsolat a társasági adó törvénnyel		a realizált eredmény kimutatása (összhangban az összemérés elvével)
	szoros	nincs	

Forrás: Borbély, 2012.

Ennek következtében a táblázat csoportosítása implicit formában a megbízható és valós kép megvalósulását is felveti (Borbély, 2012, p. 22). Különösen igaz ez az állítás, ha a kontinentális típusú szabályozó rendszerek konszolidált és egyedi éves beszámolóinak megbízható és valós képét, illetve ugyanazon társaság egyedi és konszolidált számviteli politikáját hasonlítjuk össze.

Rávilágít a globalizált gazdaság és a harmonizáció kapcsolatára, ami a standardokkal szabályozó rendszeren alapszik és mindenképpen nehézséget jelent azokban a szabályozó rendszerekben, ahol előírás alapú rendszerek működnek (Borbély, 2013).

Az elsődleges befolyásoló elemek mellett létezik néhány olyan (egyéb) esemény is, amely döntően befolyásolhatja a számviteli szakmát. Ilyenek lehetnek a nagyhorderejű történelmi események, illetve a különböző országok közötti – a történelem során

kialakult – politikai, gazdasági kapcsolatok. Ennek következtében exportálhatnak, illetve importálhatnak működő számviteli szabályozó rendszereket. Kérdés azonban, hogy az így képződött klónozott rendszerek mennyire életképesek más környezetben.

A kulturális befolyásoló tényezők lehetséges hatásának tárgyalásánál a fenti mű (Roberts, Weetman, Gordon, 1998, p. 36) Hofstede (1984) definíciójából indul ki, amely embercsoportok közös eszméiként, hiteként és értékeiként határozza meg, azaz közös szellemi programként, ami az egyes embercsoportokat megkülönbözteti másiktól. Hofstede a kulturális különbségeket szintekre osztja, a szimbólumokra, a hősökre, a rítusokra és az értékekre.

A számvitelt befolyásoló kulturális tényezők vizsgálata csak akkor lehetséges, ha meghatározhatók azok a dimenziók, amely a vizsgálat szempontjából döntő fontosságúak. Hofstede négy ellentétpárt, dimenziót vizsgált, amely a számviteli szabályozó rendszerek csoportba sorolásának is alapját képezte.

Individualizmus versus kollektivizmus, amit nagyon leegyszerűsítve fogalmazhatnánk úgy is, hogy ki a társadalom tagjai számára a fontosabb, az „én” vagy a „mi”.

Nagy versus kis hatalmi távolságok (egy szervezeten belül), ami annyit jelent, hogy azokban a társadalmakban, ahol a hatalmi rend hierarchikus, azaz az emberek a ranglétra egymástól távol lévő fokain helyezkednek el, elfogadják az ebből következő egyenlőtlenségeket. Ezzel szemben azokban a társadalmakban, ahol hatalmi egyenlőségre törekednek, ott törvénykezési kérdés az egyenlőtlenségek megszüntetése.

Gyenge versus erős bizonytalanság-tűrés. Az első viselkedési formánál a társadalom tagjai megpróbálják ellenőrzésük alatt tartani, befolyásolni a jövőbeni eseményeket, a másodiknál hagyják, hogy azok bekövetkezzenek.

A maszkulin versus feminin (kevésbé vagy jobban gondoskodó) társadalmi jelleg esetén a vizsgálat a tipikusan férfi, illetve női viselkedésmódokat, személyiségjegyeket allokalja.

A fenti fejtegetés látszólag messziről közelít ahhoz az alapkérdéshez, hogy hogyan befolyásolja a kultúra a számvitelt. Roberts és szerzőtársai (1998, p. 44) kiemelik, hogy Gray 1988-ban megjelent munkájában, a *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally* című művében továbbfejlesztette a fent leírt dimenzionálást, és megalkotta a számvitel szubkulturális dimenzióit.

Az első vizsgálati szempont a szakmaiság versus állami kontroll kérdése, azaz egy országban a számviteli szabályozást önszabályozó (és önfinanszírozó) szakmai szervezetek építik fel, működtetik, alakítják vagy ezeket a feladatokat az állam és az általa irányított és finanszírozott szervezetek látják el.

A második tényező az uniformizáltság versus rugalmasság kérdését feszegeti a számvitel szabályozásában.

A harmadik tényező – konzervativizmus (óvatosság) versus optimizmus – a számviteli szakemberek viselkedésének alapvető mozgatórugóit, kockázattűrő képességét vizsgálja.

A negyedik szempont a számvitelben előállított információkra vonatkozik: titkoság versus nyilvánosság.

Gray számviteli dimenzionálása (Hofstede munkája alapján) a számviteli rendszerek klasszifikációjakor döntő szempontokat ad mindenkinek, aki megkísérli a csoportosítást. Ugyanakkor, mint minden modell, a fentiek is leegyszerűsítik mind a kultúra, mind a számviteli szakma vizsgálandó kérdéseit. Több dimenzióval dolgozó modellek esetén azonban olyan strukturált rendszer jön létre, ami a csoportalkotást lehetetlenné vagy olyan nehézé teszi, hogy az alkalmazott besorolás nem éri el célját.

Összefoglaló

A fenti célokat, oktatási és kutatási módszereket, a legfontosabb intézményrendszeri és kulturális tényezőket a hallgatók megismerhetik a számviteltörténet tárgy oktatása és tanulása során. A legfontosabb azonban az önálló kutatási teljesítmény és ennek eredménye.

Lukács János, a Magyar Könyvvizsgáló Kamara elnöke az alábbiakat írja „A jövő záloga a kutatás” című cikkében: „Elméleti kutatások, útmutatások, megalapozások, hatás- és szakmai műhelytanulmányok készítése, empirikus kutatási eredmények felhasználása ... nélkül nem képzelhető el ... kiszámítható, előre kalkulálható, hatékony és eredményes szabályozó rendszer felállítása, kiépítése.” (Lukács, 2013, p. 159). A cikk írója, a számviteltörténet oktatójaként az első három követelmény erősítéséhez szeretne hozzájárulni azzal, hogy a számviteli szakma legfiatalabb generációjának tagjait felkészíti ezekre.

Irodalomjegyzék

- Bailey, D. T. (Ed.) (1988). *Accounting in Socialist Countries*. Routledge, London and New York
- Barbu, E. M. (2006). *“Les entreprises francaises cotees face a l’harmonisation comptable internationale: une analyse neo-institutionnelle d’un long processus vers l’homogeneite”* (Ph.D.) University of Orleans (France), 383 pages.
- Barbu, E. – Farcane, N. – Popa, A. (2010). *Looking for an Accounting Identity. The Case of Romania during the 20th Century* http://halshs.archives-ouvertes.fr/docs/00/53/47/41/PDF/cr_2010_03_E2.pdf (letöltve 2012. augusztus 8.)
- Borbély K. (2007). *Hosszúra nyúlt átmenet? Magyarország, Románia és Szlovákia számviteli szabályozó rendszerei és az éves beszámoló megbízható és valós képe a kilencvenes évek elejétől 2005-ig* (doktori értekezés) Széchenyi István Egyetem, Multidiszciplináris Társadalomtudományi Doktori Iskola, Győr <http://rgdi.sze.hu/files/Ertekezések,%20tezisek/Borbely%20Katalin%20Ertekezese.pdf>
- Borbély K. (2012). *Fejezetek a számvitel történetéből*, Sopron, Gazdasági Tudásközpont Alapítvány
- Borbély K. (2013). Aszimmetriák a magyar számviteli szabályozásban az ezredforduló után, In: *Ekonomické štúdie – teória a prax (Gazdasági tanulmányok – elmélet és gyakorlat)*, International Research Institute s.r.o., Komárno, ISBN 978-80-971251-2-7, pp 155-160.

- Brewster, M. (2003). American Accounting's British Father, *BusinessWeek Online*; 4/22/2003 <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=a9h&AN=9563299&site=e-host-live> (letöltve 2014. június 3.)
- Evans, L. – Nobes, C. (1996). Some mysteries relating to the prudence principle in the Fourth Directive and in German and British law. – *The European Accounting Review*, (5), 2, pp. 361-373.
- Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally *Abacus* Volume 24, Issue 1, pages 1–15, March
- Gray, S. J. – Roberts, C. B. (1991). East-West Accounting Issues: A New Agenda. – *Accounting Horizons*, (5), 1. pp. 42-51.
- Hofstede, G. (1984). *Culture's Consequences: International Differences in Work-related Values* Beverly Hills, CA: Sage Publications
- Lukács J. (2013). A jövő záloga a kutatás – *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, (55), 4, 159.o
- Miranti, P. J. Patterns of Analysis in Accounting History <http://www.h-net.org/~business/bhweb/publications/BEHprint/v022n1/p0114-p0126.pdf> (letöltve 2014. június 3.)
- Parker, R. H. (2001). European languages of account. – *The European Accounting Review*, (10), 1, pp. 133-147.
- Roberts, C. – Weetman, P. – Gordon, P. (1998). *International Financial Accounting. A Comparative Approach*. London, Financial Times Professional Limited
- Roberts, C – Weetman, P – Gordon, P (2008). *International Corporate Reporting: A Comparative Approach*. Harlow, Pearson Education Limited
- Sucher, P. – Seal, W. – Zelenka, I. (1996). True and fair in the Czech Republik: a note on local perceptions. – *The European Accounting Review*, (5), 3, pp. 545-557.
- Jogszabályok
- Az Európai Gazdasági Közösség Tanácsának 78/660/EGK számú, 4. irányelve meghatározott jogi formájú gazdasági társaságok éves beszámolójáról
- <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31978L0660:hu:HTML> (letöltve 2014. június 3.)